

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Plagon, s.r.o.**,IČ 28496507, se sídlem Basilejské náměstí 99/10, Praha 3, zast. Mgr. Bc. Lubošem Klimentem, advokátem, se sídlem Ždírec 99, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2020, č. j. 39681/20/5300-22444-710968, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 4. 2022, č. j. 10 Af 39/2020-51,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1]Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 10. 2020, č. j. 39681/20/5300-22444-710968, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 6. 2019, č. j. 5666730/19/2003-52521-110324, č. j. 5667126/19/2003-52521-110324, č. j. 5667245/19/2003-52521-110324, č. j. 5667334/19/2003-52521-110324, a č. j. 5667379/19/2003-52521-110324, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince 2013 a 1. až 4. čtvrtletí 2014 v celkové výši 3.526.258 Kč a současně byla žalobkyni stanovena povinnost uhradit penále v celkové výši 705.250 Kč.

[2]Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 14. 4. 2022, č. j. 10 Af 39/2020-51, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku městský soud nejprve shrnul zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty a rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně včetně relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Dále ve vztahu k plnění od společnosti KUTUR s.r.o., v likvidaci (dále jen „společnost Kutur“) popsal zjištěný skutkový stav i jednotlivé pochybnosti správce daně. Konstatoval, že písemnosti předložené správci daně přesvědčivě prokazovaly plnění smluvních závazků žalobkyně vůči jejím odběratelům, tedy i samotnou realizaci předmětného plnění, společnost Kutur v nich však nefigurovala. Městský soud dále vyhodnotil rovněž svědecké výpovědi svědků M. a P. K. a J. T. Ačkoli tito svědci v obecné rovině potvrdili spolupráci žalobkyně se společností Kutur, nevyvrátili řádně formulované pochybnosti správce daně. Městský soud dále v této souvislosti vysvětlil jednotlivé nesrovnalosti ve výpovědích svědků a absenci důležitých skutečností svědčících o skutečné realizaci zdanitelných plnění společností Kutur. Zabýval se rovněž nevěrohodností výpovědi J. T., přičemž zdůraznil, že hodnocení svědecké výpovědi, a to včetně vlivu běhu času na paměť vyslýchaného, je otázkou volného hodnocení důkazů, k čemuž není třeba znaleckého posudku.

[4]K návrhu žalobkyně na výslech svědka I. M. městský soud konstatoval, že bylo primárně úkolem žalobkyně, aby správci daně sdělila jeho kontaktní údaje. Ze spisu je však zřejmé, že správce daně řádně provedl potřebné šetření, přičemž dospěl k závěru, že tento svědek v době od 15. 7. 2015 pobýval na neznámém místě na Ukrajině. Za této situace nelze neprovedení svědeckého výslechu klást k tíži daňovým orgánům. Nadto je zřejmé, že tvrzení o předchozím uzavírání pracovních smluv zmíněným svědkem s jednotlivými pracovníky znělo účelově, což městský soud dále podrobně vysvětlil. Přisvědčil dále žalobkyni, že rozpory ohledně identické skutkové otázky v jednom řízení musí správce daně řádně vysvětlit. Byla to však žalobkyně, koho tížilo důkazní břemeno a kdo měl způsob jednání o posuzované zakázce společnosti Kutur i její samotnou realizaci zadokumentovat a opatřit si dostatečné důkazy pro prokázání jejího přijetí. Pokud žalobkyně spoléhala zejména na výpovědi svědků učiněné až s určitým časovým odstupem, nesla důsledky této skutečnosti právě ona. Jestliže se tak snažila až v řízení před soudem dodatečně navrhnout výslechy dalších svědků, pak takovým způsobem nebylo možné důkazní břemeno „dohánět“.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5]Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6]V kasační stížnosti stěžovatelka nejprve namítla, že povinností městského soudu bylo vypořádat všechny žalobní námitky, přičemž v této souvislosti odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Doplnila, že pokud městský soud neposoudil byť i marginální námitku stěžovatelky, nezbývá než jeho rozsudek zrušit pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, a to i pokud by mohl sám Nejvyšší správní soud tuto námitku posoudit podle obsahu spisu. Nejvyšší správní soud totiž nemůže platně

předpokládat výsledek úvahy městského soudu. Konkrétně pak městský soud podle stěžovatelky opomněl vyhodnotit extenzivnost výkladu žalovaného ohledně subsumpce pochybností správce daně pod pojem *„vážné a důvodné pochyby“*. V této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, a namítla, že pochybnosti správce daně nedosahovaly požadované úrovně intenzity.

[7] Stěžovatelka dále namítla, že městský soud nesprávně vyhodnotil výpověď svědka J. T. co do označení případného dalšího svědka I. M. za účelovou. Žalovaný i městský soud tak sice stěžovatelce vytkli, že neunesla své důkazní břemeno, na druhou stranu však vlastní pasivitou v daňovém, resp. soudním řízení znemožnili doplnění skutkového stavu věci o svědeckou výpověď svědka I. M. Popsaným postupem se tak městský soud dopustil odepření spravedlnosti, přičemž v souladu s rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 30. 1. 2001, sp. zn. 33 Cdo 748/2000, je na místě pro uvedenou vadu napadený rozsudek zrušit. Pasivita v daňovém řízení existovala i na straně správce daně a žalovaného, v důsledku níž nemohla označit relevantní svědky k prokázání svých tvrzení. Konkrétně žalovaný svévolně hodnotil jednotlivé svědecké výpovědi, v důsledku čehož jí neumožnil navrhnout provedení dalších svědeckých výpovědí. Městský soud následně v rozsudku konstatoval, že navržené důkazy výpověďmi svědků právě vzhledem k údajné pasivitě stěžovatelky v daňovém řízení neprovedl. Ta však zdůraznila, že popsaná situace vznikla v důsledku svévole správce daně. Vzhledem k tomu, že se citovanými námitkami stěžovatelky městský soud nezabýval, byť nemusely být v důsledku pro nyní posuzovanou věc významné, je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[8] Správce daně pak měl podle stěžovatelky i zbylé části posuzovaných obchodních řetězců sledovat „od počátku do konce“ tak, aby byla zajištěna neutralita daně z přidané hodnoty. Pokud uznal zdanitelná plnění v daňovém řízení od společnosti Kutur, která je zřejmě současně zahrnula do svých daňových tvrzení, stěžovatelce vzniklo legitimní očekávání, že uzná zdanitelná plnění včetně odpovídajícího odpočtu daně z přidané hodnoty i na její straně. Závěrem stěžovatelka konstatovala, že celé daňové řízení vykazovalo znaky libovůle, které měl městský soud zkoumat z úřední povinnosti.

[9] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve ztotožnil se závěry městského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Dále konstatoval, že není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument nebo tvrzení uplatněné v podání a ten obsáhle vyvrátit, přičemž v této souvislosti odkázal na judikaturu Ústavního i Nejvyššího správního soudu. Vyložil, jak je definována nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí, a uzavřel, že napadený rozsudek je vystavěn na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému a je z něj zároveň seznatelné, z jakých důvodů městský soud žalobu zamítl. V kasační stížnosti odkazovaná judikatura Nejvyššího správního soudu pak byla nepřípadná.

[11] Žalovaný dále konstatoval, že městský soud se v napadeném rozsudku řádně a konkrétně zabýval rovněž problematikou rozložení důkazního břemene mezi stěžovatelku a správce daně. Nebylo současně jeho povinností se podrobně vyjádřit ke

každému jednotlivému argumentu stěžovatelky. Městský soud tak přesvědčivě vysvětlil, z jakých důvodů pochybnosti správce daně v posuzovaném případě dosáhly dostatečné intenzity. Co se týče návrhu svědeckého výslechu I. M., žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka tento výslech ani nenavrhla. Správce daně nicméně zjistil, že se jedná o osobu ukrajinské národnosti, přičemž o jeho aktuálním pobytu nebyly žádné informace. Stěžovatelce přitom bylo v průběhu celého daňového řízení umožněno navrhovat důkazy za účelem prokázání svých tvrzení, nebylo však povinností daňových orgánů ji v tomto směru jakkoli instruovat či za stěžovatelku důkazy samostatně vyhledávat. Pokud některé důkazy výslechem svědků navrhla až v řízení o žalobě, nelze městskému soudu vytýkat, že takovým důkazním návrhům nevyhověl. K plnění od společnosti Kutur žalovaný uvedl, že správce daně v tomto ohledu nedospěl k odlišným skutkovým zjištěním. Správce daně totiž při daňové kontrole u společnosti Kutur zjistil, že nepředložila žádné důkazní prostředky, ani žádné nenavrhla, a proto rovněž neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění pro stěžovatelku. Jakoukoli libovůli tak žalovaný jednoznačně odmítl a uzavřel, že napadený rozsudek je zákonný, dále nedošlo ani k jiné vadě řízení, přičemž městský soud posoudil sporné právní otázky správně a své závěry řádně odůvodnil.

[12] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., nicméně v ní namítla i vady daňového řízení, takže ji ve skutečnosti podala také podle písmena b) téhož ustanovení.

[14] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Konečně podle písmena d) stejného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačila k jeho zrušení. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, Nejvyšší správní soud akcentoval, že *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí*

za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá." V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007-78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009-69). Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132).

[16] Stěžovatelka v posuzovaném případě konkrétně namítla, že pokud městský soud opomněl vypořádat byť marginální námitku, je nutné napadený rozsudek zrušit pro nepřezkoumatelnost. Městský soud přitom opomněl posoudit otázku extenzivnosti výkladu žalovaného ohledně subsumpce pochybností správce daně pod pojem *„vážné a důvodné pochyby"*. Podle stěžovatelky totiž pochybnosti popsané správcem daně v posuzovaném případě nedosahovaly v judikatuře Nejvyššího správního soudu definované minimální úrovně intenzity. Městský soud se zároveň nezabýval námitkou stěžovatelky, že správce daně i žalovaný hodnotili provedené svědecké výpovědi účelově.

[17] Jak uvedl Ústavní soud, *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*" [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247); srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012-58, nebo ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50]. Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45).

[18] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami se při rozhodování věci řídil a k jakým závěrům po posouzení všech relevantních skutečností případu dospěl. Městský soud konkrétně v napadeném rozsudku popsal jednotlivé pochybnosti správce daně ohledně stěžovatelkou tvrzených zdanitelných plnění, z nichž uplatnila odpočet na dani z přidané hodnoty. Dále se jimi podrobně zabýval, přičemž dospěl k závěru, že se stěžovatelce tyto pochybnosti nepodařilo přesvědčivě vyvrátit. Rovněž k hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí správcem daně se městský soud podrobně vyjádřil a s některými závěry správce daně se neztotožnil. Přesto však dospěl k závěru, že ani tyto důkazy nevyvrátily relevantní pochybnosti správce daně.

S uvedenými právními názory městského soudu ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti polemizuje.

[19] Stěžovatelka dále namítla, že žalovaný i městský soud nesprávně považovali za účelovou výpověď svědka J. T., v níž označil za případného dalšího svědka I. M. V důsledku uvedeného stěžovatelce vytkli neunesení důkazního břemene, aniž by jí umožnili prokazovat sporné skutečnosti řádně navrženými důkazy. Pokud následně výslech svědka I. M. odmítl provést i městský soud, dopustil se vůči stěžovatelce odepření spravedlnosti.

[20] Uvedené námitce však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu je zřejmé, že svědeckou výpovědí J. T. se zabýval zejména v odstavcích 28 až 32. Následně uvedl, že správce daně v daňovém řízení provedl šetření ohledně kontaktních údajů I. M. i jeho aktuálního pobytu. Zjistil, že k 15. 7. 2015 mu byl zrušen pobyt v České republice, přičemž od té doby pobýval na neznámém místě na Ukrajině, což uvedl v úředním záznamu č. 681141/19/2808-60562-603474. Z uvedeného je tak zřejmé, že ačkoli měly daňové orgány za to, že svědek J. T. osobu I. M. uvedl pouze účelově, aniž by měl jakýkoli bližší vztah k posuzované věci, správce daně provedl nezbytné šetření za účelem zjištění totožnosti a pobytu předmětného svědka. Již městský soud tak správně dospěl k závěru, že vzhledem k nepřítomnosti svědka I. M. v České republice i jeho neznámému pobytu na Ukrajině nebylo možné výslech tohoto svědka provést. Neprovedení výslechu svědka I. M. za takové situace nelze daňovým orgánům ani městskému soudu vytýkat. Z ničeho totiž nevyplývá, že by se od posledního šetření správcem daně popsané okolnosti do rozhodování městského soudu jakkoli změnily. Stěžovatelka v této souvislosti ostatně nic nového neuvedla. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud se uvedeným důkazním návrhem stěžovatelky i přes svůj úsudek o jeho účelovosti řádně zabýval a ani nepochybil, pokud neprovedl výslech svědka I. M.

[21] Podle stěžovatelky dále v důsledku pasivity daňových orgánů nemohla v daňovém řízení řádně označit důkazy a navrhnout další výslechy svědků za účelem prokázání tvrzených skutečností. Bylo tomu tak zejména s ohledem na účelové hodnocení provedených výslechů svědků správcem daně. Obdobně pak postupoval městský soud, který stěžovatelce vytkl neunesení důkazního břemene, neumožnil jí však na podporu svých tvrzení provést navržené důkazy a výslechy svědků rovněž neprovedl.

[22] V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za důležité zdůraznit základní rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k této problematice lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.

[23] Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Je tak na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. z bohaté judikatury Nejvyššího právního soudu např. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

[24] Je zároveň věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů pamatoval na povinnost svá daňově relevantní tvrzení náležitě prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32). Jestliže tedy daňový subjekt uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty u určitého zdanitelného plnění od určitého subjektu, je v tomto ohledu zatížen důkazním břemenem. To ostatně plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, neboť daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací (srov. dále rozsudek ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 168/2019-39).

[25] Z uvedeného tak vyplývá, že bylo úkolem stěžovatelky, aby za účelem řádného prokázání svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u posuzovaných zdanitelných plnění označila takové důkazy, které by přesvědčivě vyvrátily pochybnosti správce daně. Nelze zároveň souhlasit se stěžovatelkou, že v důsledku hodnocení některých svědeckých výpovědí jí nebylo umožněno navrhovat další důkazy či provedení dalších výslechů svědků. Pokud v případě některých svědeckých výpovědí dospěl správce daně k závěru o jejich nevěrohodnosti, nelze mít za to, že automaticky vyloučil možnost stěžovatelky navrhovat provedení dalších výslechů svědků. Vyhodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí je totiž otázkou volného hodnocení důkazů, která náleží daňovým orgánům, nikoli otázkou plnění důkazního břemene stěžovatelky. Jinými slovy, pokud správce daně některé svědecké výpovědi či jednotlivá tvrzení svědků označí za nevěrohodné či účelové, nevylučuje tím možnost stěžovatelky navrhovat provedení dalších důkazů. Nejvyšší správní soud doplňuje, že v případě, kdy stěžovatelka předpokládala, že svou podnikatelskou činnost bude schopna prokázat pomocí svědků, důsledky toho, že provedená svědkova výpověď je neprůkazná či že svědek si s odstupem času okolnosti nevybaví, nese stěžovatelka, nikoli správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).

[26] Skutečnost, že určité okolnosti nejsou prokázány stěžovatelkou, současně neznamená, že je povinností správce daně je prokazovat za ni, a pokud by tak neučinil, že by jeho rozhodnutí bylo opřeno o nedostatečná skutková zjištění, případně že by byl v řízení nepřípustně pasivní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84). Procesní aktivita v daňovém řízení ohledně prokázání tvrzených daňových skutečností je totiž zejména na stěžovatelce jako na daňovém subjektu.

[27] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že vzhledem k principu neutrality daně z přidané hodnoty jí měl správce daně odpočet uznat, pokud totožné zdanitelné plnění uvedla ve svém daňovém přiznání i společnost Kutur.

[28] V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že pravomoc k posuzování skutkového děje pro účely povinnosti platit daň z přidané hodnoty má u každého z obou zúčastněných daňových subjektů správce daně, příslušný pro toho kterého z nich, samostatně a originárně. Jinak řečeno, příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům. Ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal. V rozsudku ze dne 25. 2. 2021, č. j. 1 Afs 263/2020-27, Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „*obecně sice platí zásada, které se dovolává žalovaný a kterou potvrzuje ve svém rozsudku krajský soud, podle níž je třeba považovat každé daňové řízení za samostatné. To však neznamená, že by zjištění učiněná správcem daně v jednom řízení byla naprosto irelevantní pro správce daně (třeba i odlišného) v řízení jiném. Se stěžovatelem lze proto souhlasit, že výsledky úzce skutkově souvisejících řízení ve věci jeho daňové povinnosti a daňové povinnosti jeho dodavatele nemůže příslušný správce daně ve věci stěžovatele ignorovat, jsou-li mu stěžovatelem jejich souvislosti předestřeny.*“ Jinak řečeno, příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům. Soulad mezi skutkovými zjištěními různých správců daně v popsaných případech identických skutkových otázek nicméně musí být zajištěn cestou řádně provedeného důkazního řízení, v němž se druhý ze správců daně vypořádá se skutkovými závěry prvního správce daně, vyjde-li možný rozpor mezi skutkovými zjištěními v řízení najevo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 128/2008-136).

[29] V posuzovaném případě však k popsanému rozporu nedošlo. Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti vyjádřila pouhý předpoklad, že společnost Kutur totožné plnění uvedla ve svém daňovém přiznání a příslušný správce daně jej uznal. Žalovaný konstatoval, že správce daně v tomto ohledu nedospěl k odlišným skutkovým zjištěním. Při daňové kontrole u společnosti Kutur totiž zjistil, že nepředložila žádné důkazní prostředky, ani žádné nenavrhla, a proto rovněž neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění pro stěžovatelku. Z uvedeného je tak zřejmé, že v popsaném ohledu žádný skutkový rozpor mezi posuzováním daňové povinnosti stěžovatelky a daňové povinnosti společnosti Kutur, jako její dodavatelky, v posuzované věci nevznikl, a správce daně se tak libovůle nedopustil.

[30] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že daňové ani žalobní řízení nebylo zatíženo vadami, které by měli vliv na zákonnost v nich vydaných rozhodnutí, a městský soud posoudil příslušnou právní otázku správně. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. dubna 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu